

管理会計への振替価格研究導入の視点

著者	尾花 忠夫
雑誌名	関西学院商学研究
号	79
ページ	49-69
発行年	2021-03-15
URL	http://hdl.handle.net/10236/00029348

管理会計への振替価格研究導入の視点

尾 花 忠 夫

はじめに

1. 管理会計研究における研究方法の大別
 - 1.1 ASOBAT による管理会計の概念
 - 1.2 ASOBAT 以降の管理会計概念
 - 1.3 学際的研究導入のための枠組み
 2. 管理会計における学際的研究導入の3つの視点
 - 2.1 意思決定モデル
 - 2.2 情報システム
 - 2.3 行動科学
 3. 3つの視点から見る振替価格研究
 - 3.1 対象とする論文の範囲
 - 3.2 各視点との研究との整合性
 - 3.3 3つの視点による区分の検討
- おわりに

はじめに

振替価格研究が1960年代に業績評価の枠組みの中で管理会計の一領域とされたことは既に述べた通りである¹⁾。しかし、そうした振替価格研究は、伝統的な会計という視点というよりも、会計領域以外の研究が非常に多く取り入れられていた。経済理論に基づく価格決定に関する研究が最たる例である²⁾。管理会計における振替価格研究は、学際的研究を取り入れることで、R. W. Scapens がいう伝統的知識 (Conventional Wisdom) を作り上げてきたことは明白である。

1) 尾花忠夫 (2020) を参照されたい。

2) J. Hirshleifer (1956) による最適な価格決定に関する研究が最たる例である。彼の研究は、伝統的な会計研究ではなく、古典派経済学における利潤最大化という視点のもと、最適な振替価格の算定方法についての研究を行っている。こうした伝統的な会計研究以外のものも取り入れ、管理会計における振替価格研究の進展が見られたのである。

それでは、こうした学際的研究を管理会計はどのように位置付けてきたのであろうか。なんらかの管理会計の枠組みに基づき取り入れられてきたことは推測できるが、そうした枠組みを振替価格研究に適用したものをほとんど目にしたことがない。そこで、本稿では、振替価格研究を管理会計に導入するためにどのような枠組みが用いられていたのかを考察する。管理会計において、特に振替価格研究は学際的研究を頻繁に取り入れることでその展開が見られてきたように思われる。そのため、そうした研究がどのように取り入れられてきたのかを考察することは、管理会計全体の研究にも有用であろう。

上記の目的を達成するために、便宜上、1970年代前後の振替価格研究を対象に考察を行う。この期間を設定した理由は、1966年に公表された ASOBAT によって管理会計の確立が見られたためである。そのため、ASOBAT を中心にその前後で学際的研究を取り入れるためのなんらかの枠組みがあったと考えたのである。また、ASOBAT 以降の管理会計の理論や研究方法に対して、様々な所説が展開されている。そうした所説を参考にすることで、学際的研究に対する管理会計の視点を明示し、振替価格研究がどのように位置づけられてきたのかを明らかにする。

1. 管理会計研究における研究方法の大別

1.1 ASOBAT による管理会計の概念

先にも述べた通り、本稿の目的を達成するために ASOBAT における管理会計の概念を抑えることが必要である。本来であれば、ASOBAT が発表される以前の議論も交えるべきであろうが、それは本稿の目的とは異なる議論となるため、以降では、そうした所説は所与のものとして議論を進める。

ASOBAT における管理会計の定義は次の通りである³⁾。「管理会計とは、経済主体の実際の経済資料と計画上の経済資料を処理するにあたって、合理的な経済的目標を計画し、この目標を達成しようとして、合目的な意思決定を行うにあたって経営管理者を助けるために、利用目的に適合した技術および概念を適用することである。」この定義は、1959年の AAA 委員会報告書によって、提示された概念と同様のものであるが、1966年に公表された ASOBAT でも同様の概念が用いられている。

3) AAA, “The Report of the 1958 Committee on Management Accounting,” The Accounting Review, April 1959, p.210 (飯野利夫訳『基礎的会計理論』1969年、p.58。)

この定義において着目すべきは、経営管理者の利用目的に適合した技術および概念の適用という点であろう。この点について ASOBAT では、会計担当者は必要な情報を作るために役立つ適切な技術を利用することと情報を問題の要求に適合した形でその問題を解決するために利用する方法と矛盾しない性質をもつものとして提供することの2つの責任を負うものとしている。さらに、経営管理者の範囲が広範にわたるため情報に対する要求も広範となり、管理会計担当者は技術や経済学はもちろん、行動科学や経営科学といった様々な分野を取り入れ、必要に応じて諸科学に基礎を置く測定や技術を用いる必要があることを指摘しているのである。さらに、上記のことに関連して、情報提供のためには、伝統的なモデルからの会計情報と伝統的なモデルから離れて提供される会計情報の2つを要するとされている⁴⁾。

伝統的な会計モデルからの会計情報については、簿記システムを基本とした情報から得られる会計情報を指すと考えられる。つまり、組織の活動によって得られる会計的数値を対象としたものであり、組織の活動を評価・測定するために有用となる情報を指すものである。伝統的な会計モデルは、そのアウトプットを利益も表や財政状態の測定に一致させることで経営管理者の全般的統制機能に役立つものであるとされている。ASOBAT によれば、伝統的なモデルは資源配分の計画並びに各種の活動に対する予算及び調整のためのフレームワークを提供するが、計画、とくに行動の代替案を評価する場合には伝統的な会計モデルは適用できないことを指摘している。つまり、こうした伝統的モデルが適用できない範囲を伝統的なモデルから離れて提供される会計情報に求めようというのである。

伝統的なモデルから離れて提供される会計情報としては、具体的には、原価態様の分析、期間調整を伴うキャッシュ・フロー計算の利用、確率分布などを利用した計画上の代替案の報告、在庫モデルなどの管理モデルおよびシミュレーション技術の展開を挙げている。こうした情報は、伝統的なモデルから提供される会計情報としてはまず得られない。しかしながら、経営管理者の意思決定ニーズに適合した関連情報として、こうした情報が提供される必要性をいいたのである。重要な点は、両者の会計情報を別個のものではなく、1つのシステムとしてみなし、経営管理者の情報ニーズを満たすことが重要であることを指摘している。

振替価格に関する研究が、経営管理者のニーズに適合する情報を提供するという視点からいえば、後者の伝統的なモデルから離れて提供される会計情報として

4) ASOBAT による2つの会計情報に関する訳語は飯野(1969)を援用した。

の利用が多そうである。いずれにしても、伝統的な会計モデルから得られる会計情報だけでは、経営管理者のニーズを充足することが出来ず、伝統的な会計モデルから離れた情報が必要になったということであろう。また、そうした情報を提供するためには、伝統的な会計研究だけではなく、隣接諸科学における研究が必要となったことも妥当であろう。本節では、ASOBAT が発表された時点での管理会計の定義という点に焦点を当てた。次節では、ASOBAT 以降、より具体的な管理会計の概念について考察を行う。

1.2 ASOBAT 以降の管理会計概念

AAA は、ASOBAT 以降も管理会計に関する委員会報告書は継続的に公表し、上述した管理会計に求められる情報ニーズを充足するための会計情報、特に伝統的な会計モデルから離れた会計情報に焦点を当てた報告書が発表されている⁵⁾。そうした報告書から管理会計研究がどのような点に焦点を当ててきたのか考察を行う。本項においては、特に1969年、1971年そして1972年の報告書を対象に考察を進める。

まず、1969年の「Report of Committee on Managerial Decision Models」であるが、この報告書は経営意思決定モデル委員会報告書とされている通り、経営意思決定モデルの作成に際し、どのような事が検討されるべきであるかという議論に焦点が定められている。当該報告書において議論の中心となっているものは、①情報と価値のモデル、②在庫モデル、③待ちモデル、④資本予算モデルという4つのモデルから経営意思決定に役立つモデルの検討を行っている⁶⁾。1969年における内容としては、伝統的な会計モデルから得られる会計情報を一部利用したとしても、伝統的な会計モデルから離れて提供される会計情報と言えよう。

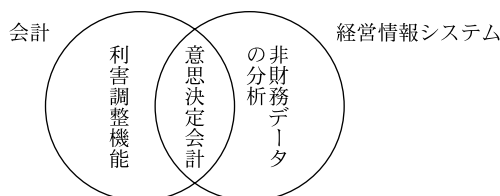
次に1971年には、「Report of the Committee on Foundations of Accounting

5) 具体的には、1969年に「Report of Committee on Managerial Decision Models」・「Report of the Committee on the Role of the Computer in Accounting Education」、1971年に「Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurement」・「Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum」、1972年に「Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting」といったように、ほぼ毎年のように報告書を報告している。これ以降においても管理会計に関する委員会報告書が継続的に公表されている。

6) これら4つを簡単に見てみると、①は、完全情報下における特定のコストと確率の推定値を所与とした期待価値の算定を提供するモデルの提示である。②は、在庫モデルの実施には、意思決定変数の決定、環境変数の測定、費用構成要素の決定及び作用関係の情報が必要とした上で、確実性下の意思決定を前提に、最適発注量の算定を行っている。③は、在庫モデルとの比較であり、費用構成要素には、待ちコストも含まれるとし、これは、品切れ損失に類似することを指摘している。最後に④は、正味現在価値法を用いた投資案の採択を決めるためのモデル構築のための検討である。

Measurement」という、会計測定の基礎に関する委員会報告書が報告されている。この報告書は、実務や理論に関わらず、会計測定が根底にあるべきという考えのもと、測定の基礎を提供する報告書であった。会計と情報システムについてはいくつもの見解がある。1つは、会計は経営情報システムのサブ・システムであるという考え方である。2つ目は、外部財務報告だけでなく、経営情報システムを含むように拡張するという考え方である。3つ目の見解として、会計の範囲は先の2つの連続体のいずれかにあるという見解である。これを図示したものが次の図である⁷⁾。

図1 会計と経営情報システムの関係



(出典：AAA (1971), p.11)

利害調整機能とは、便益を適切に配分するために、株主その他の利害関係者の持ち分を調整することを目的としている。この利害調整機能の中には、振替価格の決定なども含まれる。意思決定会計は経営者および投資家の意思決定特に資源配分の意思決定を含むという点で管理会計とは異なる会計である。非財務データの分析については、意思決定会計の領域が拡張するにつれ、領域が狭まり、意思決定会計の領域に含まれることが報告書では指摘されている。

最後に1972年に「Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting」という管理会計コース委員会報告書なるものが発表されている。この内容としては、1958年度管理会計委員会の定義に含まれるすべての領域を含むものであると規定し、管理会計の領域を次の8つに細分している。すなわち、①コンピュータ会計、②行動科学、③計量的分析、④経営科学、⑤原価計算、⑥予算統制、⑦投資分析と長期計画、⑧システムズである。この報告書は、管理会計担当者を教育するためのカリキュラムについての報告書であるが、管理会計における領域を上記の8つに細分化されたものを取り扱える必要があるという言及を残している

7) 利害調整機能という訳語は原文では“Equity Accounting”となっているが、この訳語については、青木監修(1975)を参考にした。

のである。もちろん、上記8つの内の多くは、伝統的な会計モデルから得られるものではなく、伝統的な会計モデルとは離れた会計情報を基礎としたものも含まれている。特に行動科学や計量的分析、経営科学などが該当しよう。

上述してきたように、ASOBAT以降、管理会計は期待される役割の拡張により、様々な領域での活躍が期待されてきたのである。特にIT技術の発展にともない、1972年に報告された報告書のように、管理会計の領域の拡張が見られたのである。しかしながら、上述したASOBAT以降のAAA委員会報告書から、管理会計が利用する情報が伝統的な会計モデル以外を参考に多く取り入れられてきたこと、また1972年の管理会計の領域からも明らかであるが、伝統的な会計モデルから離れた会計情報を利用しようとする動きがあったことも明らかとなったが、学際的研究をどのように管理会計に取り入れるのかという枠組みは見えてこない。そこで、次にASOBAT以降の管理会計に関する学説を参考にすることで、本稿の目的を達成できないのかを考察する。

1.3 学際的研究導入のための枠組み

管理会計の学説については、国内外問わず様々な見解がある。しかしながら、そうした学説の視点の多くは各研究者の目的に沿った上で展開されており、それぞれの正否を判断するのは困難である。本来であれば、そうした学説について真偽を考察する必要があるだろうが、それは、本稿の目的とはかけ離れてしまうことになる。そこで、主要な管理会計研究者の学説を取り上げ、その中から本稿の目的に適合する学説があるのかを検討する。本稿で取り扱う著書は次の通りである。櫻井通晴(1981)「アメリカ管理会計基準」、廣本敏郎(1993)「米国管理会計発達史」、伊藤博(1994)「管理会計の世紀」の3つである⁸⁾。

上述した著書を年代順に考察していく。まず、櫻井(1981)による「アメリカ管理会計基準」であるが、この著書は、ASOBATが発表される以前から発表後の流れの中で管理会計の体系を考察している。彼の著書の中で特に注目したい点は、第9章以降の隣接諸科学導入の基本的アプローチである。先に挙げた管理会計の8つの領域に対して、櫻井は、8つの領域と伝統的管理会計の概念ないし技術とはいかに関連付けられるべきかを検討している⁹⁾。先に提示した8つの領域は管理会計教育を行う上でカリキュラムに取り入れるということは指摘されてい

8) これ以外にも米国管理会計に関する著書は、多く出版されているが、主に実務視点から見る管理会計の生成や成立であり、本稿の目的とはやや異なるものであり、割愛した。

9) 櫻井(1981), p.138.

たが、それらが研究としてどのように関連付けられるのかは、一切の指摘がなされていない。伝統的な管理会計との関連付けを行うための論理が整っていなければ、結局のところ、伝統的な管理会計と8つの領域は別個のものとして扱われかねない。

そこで櫻井は、伝統的管理会計との接合アプローチとして次の3点を挙げている¹⁰⁾。

- ① 会計をいったん離れ、隣接諸科学から会計にアプローチし、隣接諸科学の中で会計の本質・機能を考察しようとする。
- ② 隣接諸科学を理論構築のフレームワークにする。
- ③ 隣接諸科学を管理会計の概念ないし技術として活用する。その場合、隣接諸科学を管理会計技術に併記するにすぎないやりかたと、隣接諸科学を管理会計に統合させるやりかたとがある。

上記の中でも、櫻井は、隣接諸科学を管理会計の概念ないし技術として活用するやり方を支持し、中でも、隣接諸科学と管理会計との統合が必要であると指摘する。では、どのように統合するのかという方法であるが、この点については、櫻井は、アメリカ会計学会の書報告から、①意思決定モデル、②情報システム、③行動科学の3つに依拠することを提案している。先の委員会報告書からもこの視点での分類は妥当であると思われる。

次に廣本(1993)による「米国管理会計発達史」である。彼の研究は、管理会計を生成期、成長期、確立期、展開期という4つの区分ごとに管理会計の生成発展の段階を歴史的に考察したものである。特に展開期は、ASOBAT以降の管理会計研究を対象に考察しており、本稿においてもこの展開期に焦点を当てる。

この展開期における管理会計研究は、廣本(1993)によれば、「ASOBAT以降の管理会計に関するアメリカ会計学会の諸研究は、基本的にASOBATで方向付けられた線に沿って研究が進められてきた。」と指摘している¹¹⁾。その上で管理会計において新たな理論構築を模索する方向として学際的研究の展開という形で理論の構築が行われてきたことを指摘し、さらに、そうした研究の展開と関連して意思決定に焦点を当てた意思決定モデルを基礎にされてきたことを指摘する。その上で、管理会計の発展に寄与した学際的研究として主に次のようなものを挙げている。OR (Operations Research) の適用、行動科学アプローチの適用、そして意思決定に焦点を当てた研究、システム選択論の展開という4点を挙げている

10) Ibid., p.142.

11) 廣本(1993), p.341.

る¹²⁾。ここで意思決定と行動科学については先の櫻井の主張と同様のものである。しかし、OR とシステム選択論の展開という点については、櫻井の情報システムをより細分化したものと考えられる。廣本が主張するように、1969年の委員会報告書を見る限り、意思決定モデルがその基礎にあることは間違いないであろう。その上で、OR とシステム選択論に関して主張しているのは、1961年以降の管理会計研究において、OR を組み込んだ研究が出現してきたことを挙げている。

最後に伊藤(1994)は、管理会計の生成を原価計算の技術体系の発展とともに進展してきたものであると位置づけ、管理会計の生成発展と言う歴史的な流れの中でその展開を考察している。また、ASOBAT 以降の管理会計については、管理会計におけるニューフロンティアと位置づけ、主に経営科学と行動科学の2点を強調している。伊藤による経営科学とは、経営目的の最適化のためのシステムティックな分析と数量的方法に焦点をおいており、特に、数学、統計学、経済学、経営工学などを基礎的な用具としている。より具体的には①動的計画、②予測理論、③ゲーム理論、④情報理論、⑤在庫理論、⑥線形計画法、⑦ネットワーク分析、⑧統計的確率理論、⑨順序付け理論、⑩シミュレーション、⑪待ち合わせ理論としている¹³⁾。また、行動科学については主に予算管理に関連するものとして取り上げており、組織と組織成員の動機づけ、そしてコンティンジェンシー理論についての言及を行っている。組織のコンティンジェンシー理論の特徴は組織諸変数がそれぞれの外部環境条件に条件づけられるという認識に立脚しており実証性と多変量分析を通じての論証を行うことを可能にすることを指摘している¹⁴⁾。

上述してきた内容から、その分類方法にややズレがあるものの、3人の所説から、管理会計研究における視点を大別すれば、①意思決定モデル、②情報システム、③行動科学の3つに大別されたものである程度説明は可能なように思われる。廣本の提示したものを櫻井の情報システムを詳細に分類したもの、伊藤によるものはやや細分化が必要そうである。これらを受けて、次に便宜上3つに大別した上で、その具体的内容を考察することとする。

12) Ibid., p.343-344.

13) 伊藤(1994), p.301-302.

14) Ibid., p.349-350.

2. 管理会計における学際的研究導入の3つの視点

2.1 意思決定モデル

先に示したように3つに大別されたモデルがいかなるものであるのかを詳細な考察を行う。ここでは、まず意思決定モデルについての考察から始める。意思決定モデルの考察については、櫻井による研究が非常に説得力の高いものと考えられる。そこで、以降では、櫻井による所見を中心に考察を行う。意思決定モデルは、先の委員会報告書で明示されたように会計と情報システムとの関係から、経営管理者に限定した企業内部の決定だけではなく、企業外部すなわち外部報告も含めた会計一般の問題として捉えられている。しかしながら、本稿では、管理会計に特有となる意思決定のみに焦点を当てるため、以降では、外部報告の意思決定とは区別するために経営意思決定（ただし、以下では単に意思決定と表記する）のみに焦点をおいて考察を行う。

意思決定モデルのモデルという意味については、櫻井(1981)によれば、「ある特定の状況において認識された諸要因間の関係の描写」であるとしており、数学的意思決定モデルもそのうちの1つであるとされている¹⁵⁾。さらに数学的意思決定モデルは法律学的、社会学的、心理学的、政治学的諸要因などは一般にモデルには含められないとされることを指摘している¹⁶⁾。

さらに、数学的意思決定モデルの作成が次の順で行われることを挙げている。

- ① 計量的に表示できる組織目標を明示する。組織目標はいろいろな形をとり得るが、「報告書」は利益最大化か原価最小化のいずれかであると仮定している。
- ② 利益（原価またはその他の目的）に影響を与える関連変数間の数学的関係を識別し、それを記述する。変数には環境変数と決定変数がある。決定変数は意思決定者の管理下にあるのに対し、環境変数は管理不能の変数である。
- ③ ②で識別された値を使って必要な数学による操作を行う。

以上のように、モデルで最大化されるべき目標は、組織全体として重要な数値の一部にしか過ぎないのである。数学的意思決定モデルには、数値の一部にすぎないため、モデル構築により単純化しすぎたものは批判をうけることもあろう。しかしながら、現実には、LPモデルや在庫モデルのような数学モデルが利用されていることも報告されている。つまり、数学モデルが経営上の問題に対して明

15) 櫻井(1981), p.156.

16) Ibid., p.156-157.

確な解答を与えるかどうかよりも他の方法よりも優れた解答が与えられるかが重要なのである。いずれにしても、数学的意思決定モデルについては、単一の組織目標を達成するための数学モデルを構築し、それを最大化するための意思決定を提示するということであると言える。

また、意思決定モデルとして、計量的意思決定モデルが挙げられている。先の1969年の経営意思決定モデル委員会によって、この計量的意思決定モデルを用いることが推奨されている。報告書によれば、「会計とは、意思決定者に対して経済的情報を作成・伝達するプロセスである。」と述べている。櫻井はこの点について、「会計は記述であり、意思決定に関連していなければならないという要請が導かれる」としている¹⁷⁾。また上記の点に加え、数理的技法が状況を記述・分析するための有用な言語であるとし、数量的モデルを用いることによって、現実を記述または表現する方法に幅を持たせることができることを指摘する。

以上のように、意思決定モデルにおいては、数学的意思決定モデルおよび計量的モデルそれら2つを含む形で意思決定モデルという1つのシステムを創り出していたとみることが出来よう。ここで、伊藤(1994)が経営科学として位置づけていたものについて取り上げたい。伊藤によれば、「数理経済学者の共同によって生み出された経営科学の諸成果は、まずはそのゆるぎない数学的厳密性において管理会計研究者を圧倒し、次いで管理会計自体への数学的手法の摂取・導入へと研究者を動機づけていった」と指摘している¹⁸⁾。上記の指摘からも、上記の意思決定モデルの構築に含まれる事実と同一視しても差し支えないと思われる。

2.2 情報システム

次に情報システムについてであるが、まず、ASOBATによれば、次のような指摘が見受けられる¹⁹⁾。

「会計は、本質的には1つの情報組織である。もっと正確に言えば、会計は情報の一般理論を効果的な経済活動に関する問題に適用したものである。会計はまた、量的に表現された意思決定情報のための情報を提供する一般情報組織のうちでの大部分を占めている。このような状況のもとでは、会計は活動主体の一般情報組織の一部分であるとともに、情報概念と境を接している基本的領域の一部分

17) Ibid., p.164.

18) 伊藤(1994), p.299.

19) AAA (1966), p.64. (飯野訳(1969), p.92.)

でもある。」

これは、先の図1で示したものを説明したものに他ならない。ここで情報システムにおける情報とは、目的を意識した組織化されたデータであり、システムとは、諸要素間の相互関係を指す。つまり、組織においてデータを情報に交換するネットワークが情報システムということになる。これを管理会計に当てはめると、そうした情報システムは経営管理のプロセスを可能にするものでなければならず、そうやって初めて経営情報システムと言えることとなる。つまり、経営管理者が必要とする情報と関連し、経営管理者の情報要請を満足させる必要があるということである。

経営情報システムは、どのようなシステムでも経営管理者のために情報を提供する目的で設計された一組のサブ・システムといえる。それでは、経営情報システムとはどのようなものであろうか。この点については、Peter. A. Firmin and James J. Linn (1968) が組織を環境に関連付けるための機能的要素として次の8つを挙げている²⁰⁾。

- (1) 知覚 (Perception) - データを収集、または作成して、最初に組織にインプットすること
- (2) 記録 (Recordation) - 記号と符号の実際の把握
- (3) 記憶 (Storage) - 将来の利用、記録、記憶場所についての期待を前提とする
- (4) 検索 (Retrieval) - 記憶されたデータの探索
- (5) 処理 (Processing) - 組織体の特定の必要性に従って変換すること
- (6) 伝送 (Transmission) - 情報システムで起こるフロー
- (7) 提示 (Presentation) - 報告、伝達
- (8) 意思決定 (Decision making)

つまり、経営者管理者が必要とする情報と経営管理者の要請に対しては上記8つの一連のプロセスから生成されるデータを指し、この一連の処理において経営情報システムとして機能するということであろう。

情報システムが管理会計にどのような影響を及ぼしたのかという点について1977年のAAAの報告書は、この領域での発展の多くは、会計外部から見られ、最初は会計雑誌で発表される研究成果がごくわずかではなかったことを指摘している。このような理由から、報告書は、まず初めに会計学が経営情報システムを導入する仕方の分析的展望を行っている²¹⁾。すなわち、新しい科学的発展や工

20) Peter. A. Firmin and James J. Linn (1968), p.76.

21) AAA (1977), pp.61-63.

学上の発見は新たな需要に応じて表れ、その効果が完全に表れるまでには長期的かつ複雑な過程が存在するということである。しかしながら、同報告書において、経営情報システムが広範に受け入れられている根拠はないが、管理会計にとって意味のあるものであると指摘している²²⁾。

- (1) 会計情報と非会計情報との区別は次第に重要性が減少する。
- (2) 情報提供者は経営者のニーズを先駆的に想定したデータ制作から個々の経営ニーズに合ったデータを製作する仕組みづくりに注目していくことになる。
- (3) 管理者が利用可能なデータの種類が増えるであろう。結果として、定期的な予算報告書よりもはるかに多くのデータを作ることになるであろう。

上記の指摘は、当時の AAA による経営情報システムの今後の期待を込めた意味での展望であると思われるが、今日の管理会計を見る限りにおいて上記の指摘は妥当なものであったのであろう。

いずれにしても、情報システムは、経営管理者の情報ニーズに合わせた形で生成され、それを経営管理者に伝達するという仕組みづくりに関わるものであるということは明らかである。この目的を達成するための基礎的な一連の活動が上記の8つのプロセスを経ることで提供されるということであろう。

2.3 行動科学

最後に行動科学についてである。そもそも管理会計の機能は、あらゆる組織階層における管理者が経営活動を計画し統制するのに必要な情報を提供することである。また、そうした機能には、各個人が組織目標を達成させるような意思決定を行い、それを実施できるような動機づけに役立つシステムを設計し運営されなければならない。

上記の機能を遂行させるためには、管理会計担当者は、人間行動に対する影響を考慮する必要がある。つまり、経営管理者は、企業にとっての最善の行動を、従業員に対しては可能な限り最大限の生産的貢献が行えるような影響を与える人間行動に配慮する必要がある。このことから管理会計担当者は、人間行動に対しても関心を払う必要が指摘されるのである。

そもそも管理会計における行動科学研究は、櫻井によれば、1950年代においてその萌芽が見られ、60年代に入り本格的な研究があったと指摘する²³⁾。また管理会計において動機づけの重要性は予算管理や標準原価計算において既に指摘

22) Ibid., p.63.

23) 櫻井 (1981), p.193.

されてきたとしている。この点については、廣本も同様の見解を指摘しており、「管理会計研究においては、当初から人間的要素への言及があり、会計システムが組織内の人間行動に影響を及ぼすということは、現実の問題であるため、そうした事実認識は当初からあったとした上で研究として取り上げられてきたのは1950年代頃であった」としている²⁴⁾。

つまり、行動科学については全く新しい考え方ではなく、それ以前からも既にその存在があったのである。それでは、具体的に行動科学に関する考察はいかなるものであったのであろうか。この点については、櫻井は、行動科学の範囲と内容を分類するには数種類の方法があるとし、①行動の種類、②組織のレベル、③研究の手法、④問題領域を提示している²⁵⁾。またこうした分類の④に基づいてAAAは、知覚、動機づけ、不安と葛藤、および態度と態度変容という問題領域に焦点をあて行動科学に関する所見を展開している。しかしながら、この4つの分類に基づいた分析は、それぞれの問題領域に限定されており、それ以外の行動科学研究を解明することは出来ないとされている。

こうした行動科学への所見が論じられる中で行動会計という学際的研究領域が発展してきたことが指摘されている²⁶⁾。行動会計とは、行動科学の方法と論理の会計問題への適用を試みたものである。管理会計における行動科学の適用を考えるためにもこの点については触れる必要がある。

行動会計の目的は、会計の状況ないし関係において、人間行動を理解し、説明し予測することとされている。つまり、行動会計は伝統的な会計学と行動科学の中間にある領域であると言える。櫻井によれば、より正確に言えば、行動会計は、伝統的に定義づけられてきた会計学にその内容が含まれるというよりは、経済学、政治学および法律学の行動科学的要素に類似するとしている²⁷⁾。

櫻井によれば、行動科学の研究は、とくに1960年代以降においてきわめて著しく、その研究成果は管理会計担当者の試行にも大きな影響を及ぼし、動機づけ、目標整合性、組織体の目標と組織体の個人目標との合致の概念など管理会計理論の充実に果たした役割は大きいとしている。それでは、そうした研究が管理会計実践にどのような影響を及ぼしたのかというと、研究自体にはそれほど大きな影響がなかったことがAAAによって指摘されている。

24) 廣本(1993), p.354.

25) 櫻井(1981), p.201.

26) Ibid., p.208.

27) Ibid., p.209.

しかしながら、一方で伊藤（1994）によれば「行動科学による研究は、管理会計を単なる計算技術ないし計算技術過程としてではなく、それを担う会計人、および会計人や会計情報と相互作用を営む組織成員の行動に関わらせたオープン・システムとしてこれをとらえ、その設計・運営に関する新しい多様な問題を抽出することに成功した」と指摘している²⁸⁾。一方でそうした研究は実務への提言や現実の説明を十分に果たせなかったとしている。しかし、そうした反省の裏で、コンティンジェンシー理論の登場を促したことも併せて指摘している²⁹⁾。組織のコンティンジェンシー理論は、一つの組織構造をも含めた組織諸変数がそれぞれの外部環境条件に条件づけられるという認識に立脚しており、条件適合理論や条件適応理論と称される。

以上から、行動科学に基づく研究における重要な要素としては、人間行動に大きな影響を及ぼす動機づけ、目標整合性、組織体の目標と組織体の個人目標との合致に関連しておおきな影響を与えてきたといえそうである。また、最後に伊藤が指摘するようにコンティンジェンシー理論として取り扱われているものも行動科学の範疇に入れる必要があろう。

3. 3つの視点から見る振替価格研究

3.1 対象とする論文の範囲

これまで管理会計の3つの研究視点、より正確には学際的研究を取り入れるための枠組みとしての意思決定モデル、情報システム、行動科学について述べてきた。次に本節では、本稿の目的である振替価格研究がこうした管理会計研究の視点に当てはまるのかを検討する。

この考察に当たり、対象とする振替価格研究の提示が必要であろう。振替価格の研究には、初期的研究でも取り上げた1950年代の研究からASOBATが発表されて以降の1970年までを対象とし、主要な研究を取り上げた^{30), 31)}。本稿で考察対象とした著者、論文タイトル、発表年を記したものが次の表1である。

28) 伊藤（1994）, pp.348-349.

29) 伊藤（1994）, p.349.

30) 振替価格研究の初期的研究については尾花（2019）を参照されたい。

31) 対象とした期間設定には異論が出ると思われる。しかし、対象範囲を拡大しすぎることでは収集が付かなくなる可能性を思慮してのことであると考えていただきたい。なぜなら、管理会計研究の展開として廣本や伊藤が指摘するように1970年代半ば以降には管理会計に対して新たな潮流があることが指摘されている。そこで、本稿ではまず、この短い期間に区切り、説明が可能かを検討しているのである。

表1 対象とする論文

著者	発表年	タイトル
Paul W. Cook, Jr	1955	Decentralization and The Transfer-Price Problem
Joel Dean	1955	Decentralization and Intracompany Pricing
J Hirshleifer	1956	On the economics of transfer pricing
N Dopuch, D, F, Drake	1964	Accounting implications of a mathematical programming approach to the transfer price problem
Baumol, W. J. and T. Fabian	1964	Decomposition, Pricing for Decentralization and External Economics
J. R. Gould	1964	Internal pricing in firms when there are costs of using an outside market
J. E. Hass	1968	Transfer pricing in a decentralized firm
J Ronen, G McKinney	1970	Transfer pricing for divisional autonomy
M, Onsi	1970	A transfer pricing system based on opportunity cost

上記の論文を参考に次節では、これらの論文が先の管理会計の3つの視点にどのように当てはまるのかを以降で検討する。

3.2 各視点との研究との整合性

本項では、上記に掲げた論文を先の管理会計の3つの視点にどのように当てはまるのかを検討する。検討する順番としては、単に年代順に論文の内容を列挙する形式をとる。

まず、Cook（1955）の研究であるが、彼の研究は、事業部制組織に企業全体の利益目標と事業部の利益目標を最大化するための振替価格の設定方法についての議論を行っている。彼の研究は事業部管理者をいかに企業全体の目標へとベクトルを定めさせるのかという動機づけ問題に焦点を当てていたと言える。次に Dean（1955）は、Cook とほぼ同時期に類似する研究を行っているのであるが、彼も企業全体の利益を最大化するという目標のもと研究を行っているが、彼は、自律性を与えた事業部の管理者に対して、目標を達成せしめんとするような振替価格の設定方法の模索を行っている。

次に Hirshleifer（1956）の研究である。彼は、事業部の管理者に対して、企業全体の利益を最大化させるための最適な価格決定の方法を模索している。そこには、Dean や Cook のように事業部の管理者への配慮はなく、企業利益全体を優先するために、最適な価格の設定方法についての議論を行っている。また、そうした価格の決定方法としては限界原価による価格決定が最適であるとしている。同

様に数理モデルを用いた研究ではあるが、Hirshleifer による研究とは異にする研究として、Dopuch and Drake (1964) の研究が挙げられる。彼らの研究は、数理計画モデルを用いることによって、企業内の最適な資源配分を行うためにはどのように行えばよいのかを焦点としている。

次に Baumol and Fabian (1964) による論文は、分解原理を振替価格に決定に用いる研究を行っている。分解原理の計算過程は、分権的意思決定における本社と事業部との情報交換の過程と類似しているとし、分権管理組織の問題の1つである振替価格の設定にも適用できると考えたのである。すなわち組織設計に関する問題に分解原理を用いることで対処しようとしたのである。ただし、彼らの研究においては、組織設計に関する考察を意図しているものの、事業部の自律性を無視した研究であることには注意が必要である。Gould (1964) の研究は、Hirshleifer による研究を改良した研究であるといえる。ただし、彼の主張としては振替価格の決定には、市場価格が利用されるべきであるという指摘を行っている。この点を証明するために、各事業部に対して、中間製品を外部市場で売買可能であるという仮定を追加したのである。これについても振替価格の設定方法をどのように設定するのかと言う意思決定問題に対する回答を与える研究である。

Hass (1968) による研究も分解原理にもとづいた資源配分問題に焦点を当てた研究である。企業利益の最大化という問題に対処するため、希少資源をどのように配分するのかという問題は非常に重要である。その上で、部門間の依存度、すなわち中間製品の取引に関してどの程度密であるのかという組織の問題に焦点を当てている。Ronen and McKeiny (1970) による研究は、これも Hirshleifer による研究をリファインするような研究であった。Hirshleifer が提示したような制限なしに企業全体の利益を最大化出来ることを証明しているのである。また彼らの研究の貢献としては事業部管理者に対して補助金を設定することによって動機づけ機能を追加させたことにあるであろう。最後に Onsi (1970) による研究では、機会原価を用いることによる振替価格の決定方法についての議論を行っている。この議論は部門マネージャーの業績が利益にもとづいて測定され、インセンティブ報酬が決定される場合に非常に重要であるとしている。

上述してきたように、同様の研究方法を例えば古典派経済学を用いたものや分解原理を用いた数理モデルの研究があったとしても、その目的に応じて様々である。研究方法という意味で言えば、古典派経済学に基づくものと、分解原理に基づくものという分け方は可能であろうが、それ以外の研究に対して説明が付かない。そこで、管理会計研究の視点が必要だったのである。それでは、先に大別し

た管理会計の研究方法と言う3つの視点から上述した研究を大別できるかを次項において考察する。

3.3 3つの視点による区分の検討

既に述べたように、管理会計の視点は、意思決定モデル、情報システム、行動科学という3つに大別される。それぞれの研究の特徴から次のように大別されよう。

表2 振替価格研究の大別

意思決定モデル	Hirshleifer (1956), Dopuch and Drake (1964), Gould (1964), Baumol and Fabian (1964)
情報システム	—
行動科学	Cook (1955), Dean (1955), Hass (1968), Ronen and Mckeinny (1970), Onsi (1970)

各研究視点に分類した点を順に考察することとする。まず、意思決定モデルについてである。意思決定モデルにおける特徴として伝統的な会計モデルとは切り離した情報というべき特徴があった。そういった意味では、表2に示される研究は、全て経済学モデルに基づくべきものであり、かつ、そうしたモデルの提示として古典派経済学に基づいた予測モデルの構築が目的であり、そうした意味ではこれらの研究が意思決定モデルに含まれることは妥当であると考えられる。

次に情報システムについてであるが、先に述べたように情報システム、より正確には経営情報システムを考えた場合、経営管理者の情報ニーズの充足という点から言えばどこまでを明確に対象とするのかは非常に困難である。ただし、本稿で言えば、先の8つのプロセスを通して、今回取り上げた振替価格研究がその過程を経ているかと言えばそういうわけでもない。そのため、本稿で対象とした先行研究において、情報システムに合致するものはないと判断した。

最後に行動科学であるが、これについては、振替価格が管理会計における業績評価との関りが強い点が反映されたものであると考えられる。主に事業部管理者に対して企業目標へと向けさせる動機づけや事業部管理者へのモチベーションという行動科学で指摘された人間への影響を分析した研究が多かったことが挙げられる。そうした動機づけ機能を持たせるための組織づくりの研究として、Hirshleifer による研究が意思決定モデルを提供するために資する一方で、Ronen and McKiney による研究のように古典派経済学のモデルに基づいた研究である

管理会計への振替価格研究導入の視点

一方で、研究内での主張は、動機づけへの提案研究であったのである。これが、振替価格研究を一概に研究方法で大別することが困難であるとしていた理由である。

しかしながら、上記の大別にも限界がある。なぜならば、より厳密に言えば、いくつかの研究は、上記3つの大別されたものをオーバーラップしている研究が存在するとも言えなくもないからである。例えば、Onsi による研究などは、行動科学に属するとしているが、結局のところ、振替価格の決定という意味決定に対する議論であるともとれるからである。

この点から考えると、多くの研究は上記の枠に当てはまるものと考えられるが、例外というよりも複数の枠に当てはまる研究が今回取り上げたもの以外にも存在する可能性がある。しかし、この点については、上記の大別に問題があるというよりも、より詳細な視点での分類が必要であると考えている。

おわりに

本稿では、管理会計における学際的研究をどのように導入するのかと言う視点から振替価格研究の大別を試みた。振替価格研究は、伝統的な会計モデルによって説明されるような研究よりも、学際的な研究が非常に目立つ。そこで、そうした学際的研究を何らかの基準で大別できないかを検討するために管理会計の研究視点に焦点を当てたのである。管理会計の研究視点を得るために、まずは、ASOBAT による管理会計の研究領域を把握する必要があった。

しかしながら、ASOBAT のみではそうした学際的研究を大別するための視点を得ることが出来ず、ASOBAT 以降の委員会報告書および学説史を参考することとしたのである。結果として、櫻井、廣本、伊藤の3名の所説を援用することで、経営意思決定モデル、情報システム、行動科学の3つに大別し、振替価格研究がこれらの枠組みで大別できるのかを検討した。

また対象とする論文については、1950年代から1970年までの主要な論文を対象として考察を行った。この期間での分析を行った理由は、本稿の管理会計の研究視点がASOBAT 公表以降から1970年代頃を対象としたため、それ以降の研究では今回の大別方法では当てはまらない研究が出てくる可能性が考えられる。

以上の考察から得られた知見としては次の2点である。まず、管理会計に学際的研究を導入するための視点として、用意した3つの視点において1970年代ま

での振替価格研究はおおよその分類が可能ではあるものの明確な線引きは難しいということである。さらに本稿において対象とした論文が1950年代からASOBATが公表されて以降の1970年までと限定したことと、主要な論文という対象の限定を行ったため、提示した3つの視点から漏れている研究が存在する可能性もある。

2点目に振替価格研究を大別するための方法として、本稿では、3つの管理会計の研究視点としたが、より詳細に区分するためには、これら3つの視点をさらに細分化する必要があるようである。例えば意思決定モデルを1つ取り上げただけでも、詳細な研究方法に関して分類は行えていない。意思決定モデルに属する研究であっても古典派経済学を用いたいわゆる Hirshleifer ベースの研究と分解原理を用いた研究とはそれぞれ別のものとして考えるべきであろう。そのためより詳細な分析を行うためには、それぞれの研究がよって立つベースの理論とその研究方法といったような詳細な区分を行う必要もあると考えている。

最後に今後の研究の方向性としては、研究を大別するための視点、本稿で言う3つの視点の拡張または別の方法での大別を行う方が望ましいように思われる。先にも述べたように、本稿での大別方法では、各視点においてオーバーラップする研究が非常に多く存在している。より正確に振替価格研究を大別するためには、別の視点からの分析が必要であろう。さらに言えば、本稿では70年代までと限定したが、70年代以降は管理会計においても学際的研究が非常に多く取り入れられた時代でもある。この点を踏まえるとすれば、本稿で取り上げた3つの視点ではそうした研究をとらえきることには限界があると考えられる。

(筆者は、関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程満期退学
現、大阪国際大学大学院経営情報学研究科博士課程後期課程3年)

参考文献

- ・ American Accounting Association., “A Statement of Accounting Basic Theory,” 1966. (飯野利夫訳 [1969] 『基礎的会計理論』 国元書房).
- ・ —, “Committee on Managerial Decision Models: Report,” *The Accounting Review* (Supplement), Vol.45, 1969, pp.1-8.
- ・ —, “Committee on Foundations of Accounting Measurement: Report.” *The Accounting Review* (Supplement), Vol.46, 1971, pp.3-48.
- ・ —, “Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting,” *The Accounting Review* (Supplement), Vol.47, 1972, pp.1-13.
- ・ —, “Report of the Committee on Concepts and standards-Managerial Planning and control,” *The Accounting Review* (Supplement), Vol.52, 1977, pp.53-63.
- ・ 足立浩著『アメリカ管理原価会計史：管理会計の潜在的展開過程』、晃洋書房、1996年。
- ・ Baumol, W. J. and T. Fabian., “Decomposition, Pricing for Decentralization and External Economics,” *Management Science*, Vol.11, 1964, pp.1-13.
- ・ Goes, B. E., “Transfer Prices: An Exercise in Relevancy and Goal Congruence,” *The Accounting Review*, Vol.42(3), 1967, pp.435-440.
- ・ Gould, J.R., “Internal Pricing in Firms When There Are Cost of Using an Outside Market,” *The Journal of Business*, Vol.37, 1964, pp.61-67.
- ・ Hass, J. E., “Transfer Pricing in a Decentralized Firm,” *Management Science*, Vol.14 (6), 1968, pp.B310-B331.
- ・ 廣本敏郎著『米国管理会計論発達史』、森山書店、1993年。
- ・ 伊藤博著『管理会計の世紀』、同文館、1992年。
- ・ Jack, Hirshleifer., “On the Economics of Transfer Pricing,” *The Journal of Business*, Vol.29(3), 1956, pp.172-184.
- ・ —, “Economics of the divisionalized firm,” *The Journal of Business*, Vol.30(2), 1957, pp.96-108.
- ・ Joel Dean, “Decentralization and Intracompany Pricing,” *Harvard Business Review*, Vol.33(4), 1955, pp.65-74.
- ・ Joshua Ronen and George McKinney, III., “Transfer Pricing for Divisional Autonomy,” *Journal of Accounting Research*, Vol.8(1), 1970, pp.99-112.
- ・ 上總康行著『アメリカ管理会計史(上巻)』、同文館、1989年。
- ・ — 『アメリカ管理会計史(下巻)』、同文館、1989年。

- ・ Mohamed Onsi., “A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost,” *The Accounting Review*, Vol.45(3), pp.535-543.
- ・ Nicholas Dopuch and David F. Drake., “Accounting Implications of a Mathematical Programming Approach to the Transfer Price Problem,” *Journal of Accounting Research*, Vol.2(1), 1964, pp.10-24.
- ・ 尾花忠夫「振替価格の初期的研究」、国際研究論叢、第32号第3号、2019年、pp.63-80。
- ・ —「振替価格研究の展開」、国際研究論叢、第33号第3号、2020年、pp.45-65。
- ・ Paul W. Cook, Jr., “Decentralization and The Transfer-Price Problem,” *The Journal of Business*, Vol.28(2), 1955, pp.87-94.
- ・ Peter. A. Firmin and James J. Linn., “Information Systems and Managerial Accounting,” *The Accounting Review*, Vol.43, No.10, 1968, pp.75-82.
- ・ Robert W. Scapens., *Management Accounting: A Review of Recent Development*, Macmillan Publishers Ltd., 1985. (石川純治監訳『管理会計の回顧と展望』、白桃書房、1992年。)
- ・ Samuels, J. M., “Opportunity Costing: An Application of Mathematical Programming,” *Journal of Accounting Research*, Vol.3(2), 1965, pp.182-191.
- ・ 櫻井通晴著『アメリカ管理会計基準研究』、白桃書房、1981年。
- ・ 辻厚生著『管理会計発達史論』、有斐閣、1971年。